



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

“Massalín Particulares SRL c/
Provincia de Buenos Aires s/
Pretensión anulatoria”

A 75.421

Suprema Corte de Justicia:

Vienen las presentes actuaciones a esta Procuración General a fin de emitir dictamen respecto del recurso extraordinario de nulidad interpuesto por la parte actora (v. fs. 322).

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial La Plata, por mayoría, rechazó la pretensión deducida en todos sus términos.

Contra dicho decisorio se dedujeron recursos extraordinarios de nulidad e inaplicabilidad de ley.

A continuación, trataré el mencionado en primer término (v. art. 297, CPCC).

I.-

La recurrente afirma que la nulidad se comenzaría a configurar por la inexistencia de mayoría, en los votos del Tribunal, al conformarse la sentencia con fundamentos incompatibles en cuanto al ajuste por “*ventas rancho*” realizado por ARBA, en violación al artículo 168 de la Constitución Provincial.

En este carril sostiene que los votos con los que se ha constituido la mayoría serían conceptualmente incompatibles en cuanto a la naturaleza de las ventas con destino al aprovisionamiento de rancho.

Despeja su apreciación, en primer orden, al puntualizar que el segundo voto - De Santis- con escasas referencias normativas, intentaría demostrar que la aplicación de las normas locales no colisiona con el orden federal.

Ello, porque entiende que existiría la posibilidad de considerar a la “*venta rancho*” como una exportación a los fines de excluirla del

impuesto nacional y, asimismo, que podría estar sujeta al impuesto de los ingresos brutos provincial sin interferir con la delegación de facultades establecida por el constituyente.

Subraya que en ningún momento el Juez De Santis habría afirmado que las ventas con destino a aprovisionamiento de rancho no constituyeran exportaciones.

A su vez, expresa que la jueza votante en tercer orden habría negado toda asimilación entre exportación y rancho; entiende que este último no sería un destino de exportación en los términos de Código Aduanero, sino un régimen especial, el que se asemejaría a la exportación a los efectos tributarios contemplados en dicho código, pero que no correspondería extender al Código Fiscal cuya asimilación no habría sido prevista, con cita de jurisprudencia vinculada a la interpretación de exenciones impositivas y los principios de reserva de la ley, generalidad e igualdad.

Indica que la juzgadora habría sostenido expresamente que las ventas con destino a aprovisionamiento de rancho no constituirían exportaciones.

En esa dirección, afirma que la sentencia resultaría nula toda vez que la mayoría -en lo atinente al ajuste por las ventas rancho- sería aparente.

Refuerza dicho posicionamiento nulificante al advertir que “...*en lo atinente al ajuste vinculado a los denominados gastos no significativos...*” (punto tres del voto de la Jueza Milanta), también habría adherido a fundamentos expuestos en el voto del Dr. De Santis, cuando no se habría realizado referencia alguna respecto a este punto toda vez que no había sido un concepto de ajuste en estos autos.

Postula, sin perjuicio de la incompatibilidad de fundamentos, que la adhesión carecería de todo sentido, toda vez que no habría ningún voto de los demás jueces vinculado a los denominados “...*gastos no significativos...*”, debido a que no existió ningún ajuste a su respecto por parte de ARBA.

Concluye, en consecuencia, que correspondería declarar la nulidad del decisorio. Cita el artículo 168 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y doctrina.

II.-



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Estimo que podría hacerse lugar al recurso interpuesto.

1.- Considero que los votos del Dr. De Santis y de la Dra. Milanta, con los que la Cámara entiende conformada la mayoría, discurren por andariveles conceptuales incompatibles en lo atinente a la naturaleza de las ventas con destino a aprovisionamiento de “rancho”, y se apartan de la necesaria presencia real de un acuerdo y voto razonado sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal para arribar a una sentencia.

El señor Juez De Santis comienza su argumentación demostrando que la aplicación de las normas locales no colisiona con el orden federal, al entender que las “ventas rancho” se encuentran dentro de la base imponible del impuesto a los ingresos brutos (v. fs. 285).

Ahora bien, dicho magistrado en ningún momento afirma que las ventas con destino a aprovisionamiento de rancho no constituyan exportaciones, en tanto que la Dra. Milanta sostiene -como fundamento de una igual solución- esa aseveración “...la diferencia entre ‘exportación’ y ‘rancho’ surge evidente a poco que se señala que, según lo prevé el artículo 509 del Código Aduanero, no se puede dar a la mercadería que constituyere rancho otro destino que el de consumo a bordo...”. Para continuar: “Todo lo expuesto, impide incluir las operaciones de rancho dentro de lo estatuido en el artículo 186 inciso d) del Código Fiscal previsto únicamente para las exportaciones” (v. fs. 286vta. y 287).

Por tal razón, la aparente mayoría respecto a la venta rancho en el fallo de la Cámara de Apelación no sería tal, toda vez que no surgiría de un cálculo matemático, sino de una valoración cualitativa de la argumentación.

Esta apariencia recobra mayor relevancia ante la materia implicada y el compromiso del principio de legalidad en cuestiones fiscales ante la prohibición de normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible.

Al respecto la Corte Suprema de Justicia ha sostenido desde antiguo la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en

materia tributaria (“Fallos”, “Alaluf, Alberto c/ Nación”, consid. cuarto, T. 253:332; 1962 y otros), mandato también exigible a los jueces a la hora de fundar sus sentencias.

En efecto, la constitución provincial requiere el cumplimiento de requisitos taxativos, y deja supeditada la existencia de sentencia a la concurrencia de una mayoría de opiniones acerca de cada cuestión esencial a decidir.

En tal sentido, en consonancia con dicho criterio, el Juez de Lázzari en su voto en la causa “*Milantic Trans S.A.*”, expresa en lo sustancial que el recurso extraordinario de nulidad constituye una vía de reclamo que la Constitución y la norma procesal confieren al afectado por una decisión judicial ante el quebrantamiento de las formas esenciales de una sentencia.

Aduna que requiere la denuncia y demostración de vicios que han sido determinados en forma precisa y taxativas en las normas aplicables, omisión de cuestiones esenciales, ausencia de mayoría de fundamentos, o de voto individual cuando corresponda (Art. 168, Const. Prov.) y falta de fundamentación legal (Arts. 171, 161 inc. 3, ap. “b”, Const. Prov. y 296, CPCC) sin posibilidad de ampliación analógica (SCJBA, A 69.572, considerando III de la primera cuestión, sentencia de 30-III-2016 y sus citas).

Vale decir entonces que un voto que afirma que adhiere al del juez preopinante pero que no reconoce idénticos fundamentos al de aquél, no logra cumplir con el requisito de “*mayoría de opiniones*” a los que se refiere la Carta Local (SCJBA, en lo pertinente, causa Q 70.328, “*Tartaglia*”, sentencia de 11-II-2016, voto Juez de Lázzari, considerando III, de la primera cuestión, y sus citas; arts. 34,4, 164 cc. 163 incs. 3 y 5, CPCC).

La tésis específica de contar con un real acuerdo sumado a la exigencia del voto individual, “*no está orientada a permitir que los litigantes conozcan los argumentos del fallo (de modo de poder atacarlos por vía recursiva), sino que está consagrada como una **garantía relativa a la calidad del “debate previo”** al dictado de un pronunciamiento definitivo sobre las cuestiones esenciales de la litis...*”. Para agregar, en otras palabras, “*la finalidad del ‘acuerdo’ no se centra en la publicidad para las partes de los fundamentos de la sentencia, sino en favorecer la calidad en el debate inmediato anterior a la resolución de las*



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

cuestiones esenciales. Por lo que no basta con que los vencidos se anoticien de los motivos por los que su pretensión fue repelida para decir que con ello se ha cumplido la tésis de la herramienta de discusión prevista en el art. 168 de la Constitución” (SCJBA, C. 108.056, “*Rueda*”, sent. 12-11-2014, v. voto del señor Juez Hitters a la primera cuestión y su consideración sobre las reglas supralegales del artículo 168 de la Constitución de la Provincia de Bs. As. y el origen de las previsiones constitucionales; el subrayado y remarcado pertenece al original).

Puntualizo que V.E. tiene dicho que corresponde declarar la nulidad del fallo que carece de la mayoría de fundamentos exigidos por el artículo 168 de la Constitución de la Provincia, no quedando satisfecha dicha exigencia únicamente con la mayoría de resultado (SCJBA, Ac 47283, “*Arambarri*”, sent., 03-12-1991; Ac 63,444, “*Pedro, Luis Ricardo*”, sent., 10-06-1997; C 101.298, “*Arriola*”, sent., 09-12-2009; C 107.459, “*C. A. ,J. y o.*”, sent., 04-05-2011; P 121.833, “*Altuve*”, sent., 29-08-2018, L. 120.533, “*Luna*”, sent., 21-11-2018 entre otras).

Esto es lo que sucede en el caso, en el que el *a quo* ha entendido y resuelto, mediante un fallo adoptado sin que medie la concurrencia de mayoría de opiniones que exige el citado artículo 168 de la Constitución de la Provincia.

La omisión de dicha exigencia constitucional en consecuencia, podría acarrear la nulidad de lo decidido.

2.- Se suma a ello entre los antecedentes del caso, que la recurrente señaló que como consecuencia de la verificación de las obligaciones fiscales de la firma *Massalin Particulares*, la mentada Agencia de Recaudación dictó la Disposición Delegada N° 4004/08 (v. fs.78/103).

A través de ella se determinaron las obligaciones fiscales en lo referente al impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad declarada de *ventas rancho*, detectando diferencias a favor del Fisco por los ejercicios fiscales 6 y 12/2004 y 1-10/2005.

Contra dicha decisión los contribuyentes interpusieron recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de Apelación provincial, quien -en

lo que interesa- confirmó la pretensión fiscal en lo relativo al ajuste del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Para así hacerlo, en lo pertinente, se propusieron dos conceptos:

-que el aprovisionamiento de rancho no constituye una operación de exportación en los términos del art. 186 inciso d) del Código Fiscal, y

- respecto del ajuste del coeficiente gastos, los pagos de regalías no son representativos o útiles para medir el volumen de la actividad desarrollada por *Massalin Particulares*, por lo que no serían computables a los efectos del cálculo (v. fs. 51/60).

El voto del Juez De Santis, que inaugurara la eventual mayoría en el “*acuerdo*”, se expide sobre ambas cuestiones propuestas al demandar; no así lo hace el restante voto que hiciera “*mayoría*”, en cuanto introduce un nuevo concepto y una opinión de adhesión que no armoniza con los puntos contenidos en el acuerdo.

Cabe recordar, conforme a la doctrina de este Tribunal, que constituye garantía de los derechos de las partes la obligación judicial de fundar las sentencias de modo que se perciba claramente el itinerario lógico jurídico del que deriva la resolución final, porque la deficiencia en tal sentido se erige en obstáculo al control de legalidad (conf. causas Ac. 53.976, “*Zazo de Viola*”, sent., 15-04-1997; Ac. 56.599, “*Blanco*”, sent., 23-02-1999; Ac. 79.135, “*Tadeo Lama*”, sent., 20-04-2005; C. 94.257, “*Landivar*”, sent., 13-05-2009; C. 102.546, “*D'Amico*” sent., 12-10-2011; C 117926 “*P., M. G. y otros*”, sent., 11-02-2015; C 117541, “*Scaglia*”, sent., 13-07-2016, votos del señor Juez de Lázzari).

En el presente, se advierte una sentencia en la que uno de los magistrados que integró la eventual “*mayoría*”, ha resuelto sobre una cuestión que no es consecuencia natural de las pretensiones formuladas y atendidas por el resto de los juzgadores.

Se ha sostenido que la deliberación de los jueces en acuerdo ante el Secretario no constituye una mera forma, pues las decisiones de



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA


los tribunales colegiados no pueden concebirse como una colección de opiniones individuales y aisladas de sus integrantes, sino como el producto de un intercambio racional de ideas entre ellos. Esta manera de proceder es la propia del Estado de derecho y de la forma republicana de Gobierno (CSJNA, “Fallos”, “Luchia Puig”, consid. sexto y sus citas, T. 338:1322; 2015; arts. 266, 287 y 288, CPCC).

Es que la decisión debe configurar un todo indivisible, demostrativo de una unidad lógico-jurídica, y no es, pues, solo el imperio del tribunal ejercido en la parte dispositiva lo que le da validez y fija sus alcances, ya que estos dos aspectos dependen también de las motivaciones que sirven de base al pronunciamiento CSJNA, “Fallos”, “Amaya”, T. 316:609; 1993; “Comita”, consid. tercero, T. 339:873; 2016, entre otros)

III.-

Por lo precedentemente expuesto, soy de la opinión de que el presente recurso extraordinario de nulidad podría prosperar (arts. 161 inc. 3 ap. b) de la Constitución de la Provincia de Bs. As. y 298, CPCC).

La Plata, ~~veintinueve~~ *veintinueve* de diciembre de 2018.


Julio M. Conte-Grand
Procurador General

